

DECIZIA nr. 578/2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
.X.,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov cu adresa nr. X/2017, completata cu adresele nr. X/2017 si nr. X/2017, inregistrate la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/2017, nr. X/2017 si x/2017 cu privire la contestatia formulata de catre **.X.**, CUI x cu sediul in x, reprezentata conventional de **.Y.**”.

Obiectul contestatiei transmisa prin fax la data de x/2017 si inregistrata la registratura organului fiscal sub nr. X/2017 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2017 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul A.J.F.P. Ilfov, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2017, comunicate prin remitere sub semnatura la data de x/2017, conform adresei nr. X/2017, prin care s-a stabilit in sarcina **.X.** TVA respinsa la rambursare si stabilita suplimentar in suma totala de **x lei**.

În raport de data comunicării sub semnatura a actului administrativ fiscal contestat, respectiv x/2017, așa cum reiese din adresa nr. X/2017, anexata la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare fiind transmisa prin fax la data de x/2017, ulterior fiind transmisa si contestatia in original cu adresa nr. X/2017 a **.Y.**, inregistrata la D.G.R.F.P.B sub nr. X/2017.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) si art. 272 alin. (1) si alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala si avand in vedere adresa nr. x/2017 a Serviciului Juridic Ilfov, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **.X.**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, **.X.** contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2017 in ceea ce priveste suma de **x lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare si stabilita suplimentar.

In sustinerea contestatiei, contribuabila aduce urmatoarele argumente:

In ceea ce priveste TVA in suma de x lei

Suma de x lei reprezinta TVA dedusa de contestatara pe baza facturii de achizitie seria x/2014 emisa de **.Z.**, avand ca obiect achizitionarea unui teren intravilan.

În contextul celor reținute în motivarea raportului de inspectie fiscală, .X. apreciază că măsura instituită de inspectorii fiscali se bazează pe simple supozitii, fără a exista dovezi concrete care să demonstreze existența unor tranzacții artificiale.

Contestatară arată că, faptul că cele două societăți au avut o contabilă comună și sediul social declarat la aceeași adresă, că au asociați cetățeni străini și își desfășoară același gen de activitate comercială, nu poate conduce la concluzia că au încheiat o tranzacție fără conținut economic.

Societatea contestată susține că doamna contabilă avea posibilitatea legală de a fi angajată ambelor societăți, fără ca acest aspect să ridice probleme din punct de vedere al legalității activității desfășurate.

Nici naționalitatea comună a administratorilor societăților, nici sediul comun al celor două, dar nici faptul că ambele au avut același conducător al evidențelor contabile nu sprijină concluzia că acestea ar fi derulat tranzacții comerciale artificiale, în scopul deducerii nelegale de TVA.

.X. menționează faptul că cele două societăți nu au făcut și nu fac parte dintr-un grup de persoane impozabile, acționând independent una de cealaltă și fără a exista interese comune.

Cu privire la achiziția terenului cu o zi înainte instituirii măsurilor asigurătorii împotriva societății vânzătoare, contestatară subliniază că a cumpărat terenul în scopul dezvoltării afacerilor proprii și creșterii cifrei de afaceri. Decizia de cumpărare a terenului nu a fost aleatorie, ci s-a bazat pe un plan de afaceri preexistent.

.X. susține că faptul că în ziua imediat următoare achiziționării terenului, organele fiscale au inițiat măsuri asigurătorii împotriva .Z. nu prezintă niciun fel de relevanță, pe de o parte pentru că, contrar celor susținute de inspectorii fiscali, instituirea unor astfel de măsuri nu putea fi prevăzută de un tert, iar pe de altă parte, pentru că societatea contestată nu a făcut niciodată subiectul unor decizii de instituire a măsurilor asigurătorii.

În ceea ce privește TVA în suma de x lei

Contribuabila arată că realitatea tranzacției nu poate fi pusă la îndoială de faptul că nu s-a putut stabili mișcarea marfurilor pe baza fiselor de magazie ori de faptul că .Z. și .W. fac parte din același grup de persoane impozabile. Între contestată și cele două societăți s-au desfășurat relații comerciale reale, modalitatea de facturare, precum și mențiunile înscrise în facturile fiscale nefiind contestate de către organele de control.

.X. consideră că organele fiscale nu au depus diligentele necesare pentru a stabili cu exactitate cadrul în care TVA a fost dedusă, iar faptul că în evidențele furnizorului nu a putut fi verificată realitatea tranzacției, nu este imputabil, atât timp cât factura emisă și achitată îndeplinește condițiile legale pentru a fi considerată document justificativ.

În ceea ce privește TVA în suma de x lei

Contestatară invocă faptul că, din documentele puse la dispoziție, rezultă faptul că în cursul anului 2016, întreaga cantitate de marfă importată inițial din Turcia a fost exportată în Turcia la același furnizor inițial.

.X. nu a putut vinde marfurile importate, astfel că după o perioadă de timp s-a luat decizia restituirii acestora către furnizorii inițiali.

Societatea contestată concluzionează spunând că balanța bugetată a acestor tranzacții este 0, situația fiind aceeași ca și în situația în care importurile și exporturile nu s-ar fi realizat deloc.

În concluzie, .X. solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/2017 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul A.J.F.P. Ilfov, în baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2017, respectiv suma de **x lei**, reprezentând TVA respinsă la rambursare și stabilită suplimentar.

II. Administratia Județeană a Finanțelor Publice Ilfov - Activitatea de Inspectie Fiscala a efectuat inspectia fiscala parțială la .X., care a avut ca obiect verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada x/2014-x/2016.

Constatarea inspecției fiscale au fost consemnate în Raportul de inspectie fiscala nr. x/2017, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/2017, prin care s-a stabilit TVA respinsă la rambursare și stabilită suplimentar în suma de **x lei**.

Societatea contestată a efectuat operațiuni de import cafea neprajită, cacao, migdale, nuci de caju, nuci de cocos, condimente diverse de la parteneri din Turcia, dar a înregistrat în evidențele contabile și exporturi de cafea neprajită și semințe chimen către parteneri din Turcia.

Conform constatarea organelor de inspectie fiscala, în data de x/2014, .X. a înregistrat în evidențele contabile achiziția unui teren intravilan.

Întrucât organele de inspectie fiscala au stabilit că achiziția terenului respectiv nu este de natură să producă avantaje economice, beneficii sau profituri societății, au procedat la reincadrarea tranzacției, ajustând efectele fiscale rezultate din tranzacția respectivă prin neacordarea dreptului de deducere a TVA în suma de **x lei**.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru suma de **x lei**, reprezentând TVA dedusă de societate întrucât aceasta nu a prezentat documente de evidență operativă a mișcării stocurilor de marfă pentru anul 2014, iar la furnizorul .W. nu a putut fi verificată realitatea tranzacției în valoare de x lei.

Totodată, organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea tranzacției reprezentând importul de cafea neprajită, chimion nemăcinat și semințe de chimen negru, produse exportate ulterior de către .X. către aceiași furnizori inițiali,

neacordand drept de deducere pentru TVA in suma de **x lei**, dedusa in mod nejustificat conform RIF si solicitata la rambursare.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, motivatiile contribuabilului si actele normative in vigoare pe perioada supusa impunerii se retin urmatoarele:

3.1 Referitor la TVA in suma de x lei, stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la stabilirea diferentei de taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care au constat ca operatiunile nu au reflectat continutul economic al tranzactiei si au procedat la reincadrarea operatiunilor in temeiul art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In fapt, organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactia reprezentand achizitia terenului intravilan situat in judetul x, ajustand efectele fiscale rezultate din tranzactia respectiva prin neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de x lei, motivand ca achizitia de catre .X. a terenului intravilan respectiv nu este de natura sa produca avantaje economice, beneficii sau profituri societatii.

In drept, sunt incidente prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

“Art. 11-(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, ***principiul prevalentei economicului asupra juridicului***, al realitatii economice, in baza caruia ***autoritatile fiscale au dreptul*** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al ***scopului economic urmarit*** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

De asemenea, art. 6 alin. (1) si art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“Art. 6-(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.(...)”

“Art. 7-(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza

efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

Fata de cele de mai sus, se retine ca organele fiscale, la stabilirea obligatiilor unui agent economic, sunt indreptatite sa aprecieze relevanta starilor de fapt fiscale, sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale putand sa reincadreze forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. x/2017 rezulta ca in data de x/2014, .X. a inregistrat in evidentele contabile proprii achizitia unui teren intravilan situat x, in baza facturii seria x/2014 emisa de .W. In valoare de x lei si TVA aferenta in suma de x lei.

Analizand extrasul de cont BRD-Groupe Societe, organele de inspectie fiscala au constata ca plata facturii s-a efectuat prin transfer bancar, suma provenind dintr-un imprumut, operatiunea fiind ordonata de domnul Q.

Din referatul cauzei se retine si faptul ca, in baza Deciziei nr. X/2014 emisa de Directia Regionala Antifrauda Fiscala Bucuresti, au fost instituite masuri asiguratorii la contribuabilul .W., intre bunurile imobile ce fac obiectul sechestrului asigurator figurand si terenul instrainat catre .X.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca achizitia terenului intravilan respectiv de catre contestatara nu este de natura sa produca avantaje economice sau beneficii acesteia, respectiv terenul este in patrimoniul .X. fara a fi valorificat sau utilizat in scopuri proprii, in timp ce societatea contestatara a inchiriat un spatiu pentru sediul social situat in x.

In urma analizarii scopului economic al tranzactiei reprezentand achizitia terenului intravilan respectiv, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca tranzactia in cauza este lipsita de substanta economica si nu urmareste un scop in afacerile derulate de .X., neavand un obiectiv economic credibil, terenul nefiind valorificat de catre contestatara.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrearea tranzactiei reprezentand achizitia terenului intravilan situat in x, in baza facturii seria x/2014 emisa de .W. in valoare de x lei, ajustand efectele fiscale rezultate din tranzactia respectiva prin neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de x lei.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, societatea nu prezinta documente de natura sa contrazica faptul ca aceste operatiuni nu au avut scop economic sau nu au reflectat continutul economic al tranzactiilor. Astfel, se retine ca acestea neavand scop economic sau nereflectand continutul economic, nu pot conduce la concluzia ca au fost aferente operatiunilor taxabile. Prin urmare se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentar de plata in suma de x lei, urmand a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2017 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul A.J.F.P. Ilfov pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei.

3.2 Referitor la TVA in suma de x lei, stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.B. prin Serviciul solutionare contestatii 1 se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei, in conditiile in care constatarile din Raportul de inspectie fiscala nr. x/2017 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2017, contestata, fac obiectul Sesizarii penale nr. X/2016, care a fost inaintata Parchetului de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie D.I.I.C.O.T.-Serviciul Teritorial Bucuresti in vederea stabilirii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale vreunei infractiuni prevazute de legislatia in vigoare.

In fapt, in cadrul inspectiei fiscale partiale efectuate, in scopul verificarii modului de indeplinire a conditiilor stabilite de lege privind exercitarea dreptului de deducere a TVA, organele de control au desfasurat o serie de actiuni care au vizat verificarea realitatii si legalitatii importurilor si exporturilor realizate, legalitatea achizitiilor efectuate de la principalii furnizori interni, realitatea stocurilor scriptice de marfuri inregistrate in contabilitate. In acest scop, au fost solicitate Directiei Generale a Vamilor informatii privind importurile si exporturile efectuate de societate, echipa de inspectie fiscala efectuand, in acelasi timp, verificari incrucisate la principalii furnizori interni, precum si constatari la fata locului in vederea identificarii stocurilor scriptice de marfuri.

Urmare verificarilor documentelor justificative si financiar-contabile puse la dispozitie a rezultat faptul ca in perioada x/2014-x/2016, .X. a desfasurat activitatea de comercializare cu ridicata a cafelei prajite, condimentelor, alunelor de padure etc., principalii furnizori interni fiind .Z. si .W.

Conform fisa de cont "401-x", pusa la dispozitie de .W., in perioada x/2014-x/2015, .X. a inregistrat in evidentele contabile proprii achizitii de marfa de la .W. in valoare totala de x lei, in baza facturilor seria x/2014, seria x/2014 si seria x/2015.

Astfel cum rezulta si din referatul cauzei, facturile mai sus enumerate nu au completate date privind expeditia (data expeditiei, mijlocul auto, acte de identitate delegat, etc.). Conform explicatiilor reprezentantilor .X., livrarea marfurilor respective a avut loc in aceeasi locatie de la adresa din localitatea x, unde cele doua societati au avut sediul social declarat.

In cadrul inspectiei fiscale partiale la .X., organele de inspectie fiscala au efectuat o actiune de constatare la fata locului care a avut ca obiectiv identificarea si inventarierea stocurilor factice de marfuri evidentiata in contabilitatea societatii, rezultatele actiunii fiind consemnate in procesul verbal inregistrat la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov-Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr. X/2016.

In timpul actiunii de inventariere factica a stocurilor de marfuri, s-a constata ca societatea contestata nu detine si nu poate prezenta, pentru anii 2014 si 2015, fise de magazie intocmite si semnate de persoane autorizate care sa ateste intrarea fizica in gestiunea .X. a marfurilor inregistrate ca achizitii in contabilitate. Fisele de magazie prezentate au inregistrari efectuate incepand cu luna aprilie 2016, preluarea unor stocuri anterioare efectuandu-se in baza unor procese verbale, fara evidentiarea miscarii stocurilor fizice de marfuri sub semnatura unui gestionar.

Societatile comerciale .W. si .Z., conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, au relationat intre ele in perioada 2014-2015, in conditiile in care au avut sediile sociale declarate la aceeasi adresa, au acelasi obiect de activitate, au tranzactionat acelasi gen de marfuri, asociatii acestora sunt persoane fizice de aceeasi nationalitate, iar evidenta contabila a fost condusa de aceeasi persoana.

Prin urmare, astfel cum rezulta si din referatul cauzei, in contextul celor mentionate anterior coroborat cu faptul ca nu exista si nu pot fi prezentate documente de evidenta operativa a miscarii de marfa pentru perioasa 2014-2015, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca achizitiile in valoare de x lei cu TVA aferenta in suma de x lei au caracteristicile unei operatiuni fictive.

Mai mult, s-a considerat ca disimularea realitatii are drept efect evidentierea in documentele contabile a unor cheltuieli care nu au la baza operatiuni reale in suma de x lei, deducerea in mod nejustificat, precum si solicitarea fara drept a sumei de x lei cu titlu de TVA de rambursat.

In consecinta organele de inspectie fiscala au inaintat Parchetului de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie D.I.I.C.O.T.-Serviciul Teritorial Bucuresti Sesizarea penala nr. X/2016 in vederea stabilirii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunilor prevazute de art .8 alin. (1) si art. 9 alin. (1) lit. c) si lit .g) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

Cu adresa nr. X/2017 inregistrara la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2017, Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov a transmis organelor de solutionare a contestatiei Ordonanta din data de 2x/2017 emisa de Parchetul de pe langa Tribunalul Ilfov in dosarul nr. X//2016 prin care s-a hotarat:

“(…)

3. In temeiul art. 46 C.P.P. si art. 50 C.P.P., *disjungerea si declinarea competentei de solutinare a cauzei, in favoarea Parchetului de pe langa Judecatoria Cornetu, fata de:*

-reprezentantul .X., sub aspectul savarsirii infractiunii de tentativa la evaziune fiscala prev. de art. 32 alin. 1 C.P. rap. la art. 8 alin. 1 si 3 din Legea nr. 241/2005-cu privire la inregistrarea in evidentele financiar-contabile a unor achizitii de marfa de la .W., in baza a 3 facturi fiscale (...)

Prin adresa nr. X/2017, Serviciul Juridiv Ilfov a comunicat organului de solutionare a contestatiei ca nu s-a exercitat calea de atac impotriva Ordonantei emisa in dosarul x/2016 din data de x/2017.

In drept, potrivit prevederilor art. 277 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, prevede:

“Art. 277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare

ar avea o înrăurire hotărătoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

Potrivit acestor prevederi legale, organul de solutionare a contestatiei poate suspenda prin decizie motivata solutionarea cauzei atunci cand, in speta, exista indicii cu privire la savarsirea unei infractiuni in legatura cu mijloacele de proba privind stabilirea bazei de impozitare si care are o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa.

Astfel, intre stabilirea obligatiilor fiscale constatate prin Raportul de inspectie fiscala nr. x/2017 ce au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. x/2017, contestata, si existenta elementelor constitutive ale infractiunilor prevazute de legea penala sau legi speciale, exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei pe cale administrativa.

Aceasta interdependenta consta in faptul ca in urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca, in speta, se pune problema realitatii si legalitatii operatiunilor inregistrate de societate, pentru care a dedus TVA in suma de x lei, prejudiciind astfel bugetul de stat cu suma de x lei.

Astfel, din documentele prezentate de contribuabila si din explicatiile date, din constatarile urmare controalelor efectuate organele de inspectie fiscala nu au putut determina, obiectiv, daca achizitiile efectuate sunt reale.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza, in referatul cauzei, ca din verificarile efectuate rezulta ca nu exista documente de evidenta operativa a miscarii stocurilor de marfa pentru anul 2014, achizitia de marfuri in valoare de x lei cu TVA aferenta in suma de x lei, are caracteristicile unei operatiuni fictive, care nu are un scop economic, disimularea realitatii avand drept efect deducerea in mod nejustificat a sumei de x lei reprezentand TVA.

Se retine ca orice artificiu care are drept scop esential doar obtinerea unui avantaj fiscal, operatiunea neavand continut economic, va fi ignorat si situatia anterioara artificiei respectiv va fi restabilita (CJUE-Cauza 255/02 Halifax & altii).

Totodata, potrivit doctrinei, actiunea penala are intaietate fata de actiunea civila deoarece, pe de o parte, cauza materiala unica a celor doua actiuni este savarsirea infractiunii sau existenta indicilor savarsirii unei infractiuni, iar, pe de alta parte, solutionarea actiunii civile este conditionata de solutionarea actiunii penale in privinta existentei faptei.

Precizam ca si Curtea Constitutionala prin Decizia nr.449/26.10.2004 s-a pronuntat in sensul ca *„întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoieľnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii”*, mentionand in cuprinsul aceleiasi Decizii faptul ca pentru identitate de ratiune, cele statuate in materie civila isi gasesc justificarea si in ceea ce priveste actiunile in contencios administrativ.

Prin Decizia nr. 72/28.05.1996, Curtea Constitutionala a retinut ca nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin.(1) din Codul de Procedura Penala, potrivit carora

„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.

De asemenea, prin Decizia nr. 449/26.10.2004, Curtea Constituțională a constatat că *“pentru indentitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ”.*

Totodată, se reține ca prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională apreciază ca *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.*

Se reține ca prezenta speta se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov – Structura de inspecție fiscală a înaintat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție D.I.I.C.O.T.-Serviciul Teritorial București constatările efectuate consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. x/2017 pentru a se face aplicatiunea Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, iar prin Ordonanța emisă în data de x/2017 Parchetul de pe lângă Tribunalul Ilfov a dispus disjungerea și declibarea competenței de soluționarea a cauzei în favoarea Parchetului de pe lângă Judecătoria Cornetu.

Se reține ca justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preintampina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

Totodată se reține ca, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

A proceda astfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din aceasta situație.**

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea faptelor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se

dispuna trimiterea in judecata. Aceste aspecte pot avea o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca pana la pronuntarea unei solutii pe latura penala, se va suspenda solutionarea contestatiei formulata de .X. pentru suma totala de **x lei**, reprezentand TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare, procedura administrativa urmand a fi reluata in conformitate cu dispozitiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, care precizează :

“Art. 277-(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”

De asemenea, pct. 10.2-10.4 din Ordinul Presedintelui ANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, statueaza ca:

“10.2. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Solutia data de organele de cercetare si urmarire penala trebuie însoțita de rezolutia motivata, atunci când suspendarea a fost pronuntata până la rezolvarea cauzei penale. Daca solicitarea de reluare a procedurii de solutionare apartine imputernicitului contestatorului, altul decat cel care a formulat contestatia, aceasta trebuie sa faca dovada calitatii de imputernicit, conform legii.

10.3. În situația în care solicitarea de reluare a procedurii apartine contestatorului, organele de solutionare vor cere organului fiscal abilitat, printr-o adresa, comunicarea faptului ca motivul de încetare a suspendării solutionării contestatiei a ramas definitiv.

10.4. La reluarea procedurii administrative, organul de solutionare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmarire si cercetare penala punctul de vedere privind solutionarea contestatiei în raport cu solutia organelor penale/hotararea instantei de judecata .”

3.3 Referitor la TVA in suma de x lei, stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la stabilirea diferentei de taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care au constatat ca dreptul de deducere a TVA in suma de x lei a fost exercitat in mod abuziv si au procedat la reincadrarea operatiunilor in temeiul art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In fapt, organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea tranzactiei reprezentand importul de cafea neprajita, chimion nemacinat si seminte de chimen negru, produse exportate ulterior de catre .X. catre aceiasi furnizori initiali,

neacordand drept de deducere pentru TVA in suma de x lei dedusa in mod nejustificat si respectiv solicitata la rambursare.

In drept, sunt incidente prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

“Art. 11-(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, **principiul prevalentei economicului asupra juridicului**, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

De asemenea, art. 6 alin. (1) si art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“Art. 6-(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.(...)”

“Art. 7-(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

Fata de cele de mai sus, se retine ca organele fiscale, la stabilirea obligatiilor unui agent economic, sunt indreptatite sa aprecieze relevanta starilor de fapt fiscale, sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale putand sa reincadreze forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

In speta, incidente sunt si prevederile art. 11 alin. (12) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare:

*“Art. 11-(12) În cazul în care se constată că există **un abuz de drept**, tranzacțiile implicate în astfel de practici abuzive trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul. Organele fiscale competente au dreptul de a anula TVA dedusă în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv. Pentru a invoca abuzul de drept, trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții:*

a) tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale;

b) trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal.”

Rezulta ca organele fiscale au dreptul de a anula TVA dedusa in situatia in care constata ca dreptul de deducere a fost exercitat in mod abuziv.

Din Raportul de inspectie fiscala nr. x/2017 reiese ca, in cursul anului 2015, contestatara a efectuat importuri de cafea in valoare de x lei pentru care a dedus TVA in suma de x lei si importuri de chimion nemacinat si seinte de chimen negru in valoare de x lei pentru care a dedus TVA in suma de x lei.

Din documentele puse la dispozitie, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in cursul anului 2016, intreaga cantitate de cafea neprajita importata initial din Turcia in anul 2015 si pentru care .X. a dedus TVA in suma de x lei a fost ulterior exportata in Turcia la acelasi furnizor initial. Deasemenea, in perioada ianuarie-februarie 2016, societatea contestatara a exportat in Turcia cantitatea de 61.400 kg. chimion nemacinat si seminte de chimen negru, cantitate ce provine din importul initial efectuat in anul 2015 de la societatea Q si care a fost exportata tot catre Q.

Avand in vedere ca marfurile mai sus mentionate au fost mai intai importate si puse in circulatie in Romania si ulterior exportate in afara spatiului U.E., organele de inspectie fiscala au considerat ca exportul ulterior in Turcia al acelorasi marfuri si catre aceeasi societate de la care au fost importate constituie un abuz atribuit .X.

Prin urmare, contestatara a beneficiat in cursul anului 2015 de dreptul de deducere a TVA in suma totala de x lei, acesta reprezentand un avantaj necuvenit ca urmare a crearii unor conditii artificiale prin exportul in Turcia al acelorasi produse importate anterior de la aceeasi societate.

Activitatea societatii consta in achizitia de la furnizori interni si externi de produse care sunt comercializate ulterior catre beneficiari din tara. Se retine ca in perioada analizata, societatea nu a derulat alte activitati de export in afara celor mentionate.

Astfel cum sustin si organele de inspectie fiscala, exportul marfurilor mentionate nu a adus niciun avantaj .X. intrucat acesta s-a efectuat la aceleasi preturi unitare cu care au fost importate sau la preturi ce cuprind adaosuri nesemnificative.

Prin prisma elementelor obiective ce vizeaza natura bunurilor, perioada dintre achizitia marfurilor respective si exportul lor, natura activitatii desfasurate in mod obisnuit de societate se constata ca nu exista o legatura directa si imediata intre operatiunea de intrare-import si operatiunea de iesire-export.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrearea tranzactiei reprezentand importul de cafea neprajita, chimion nemacinat si seminte de chimen negru, produse exportate ulterior de catre .X. catre aceeasi furnizori de la care fusesera importate initial marfurile, neacordand drept de deducere pentru TVA in suma de x lei dedusa in mod nejustificat si respectiv solicitata la rambursare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, societatea nu prezinta documente de natura sa contrazica faptul ca dreptul de deducere a TVA in suma de x lei a fost exercitat in mod abuziv.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentar de plata in suma de x lei, urmand a se respinge ca neintemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale

principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2017 emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Ilfov pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul art. 11 alin (1) si alin. (12) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 6 alin. (1), art. 7 alin. (3) si art 277 alin. (1) lit. a) si alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala si pct. 10.2-10.4 din Ordinul Presedintelui ANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

DECIDE :

1. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de **.X.** Impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2017 emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Ilfov, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2017 pentru suma de x **lei** reprezentand **TVA respinsa la rambursare si stabilita suplimentar.**

2. Suspenda in parte solutionarea contestatiei formulata de .X. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2017 emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Ilfov, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2017, prin care s-a respins la rambursare si s-a stabilit suplimentar **TVA** in suma de **x lei**, pana la pronuntarea unei solutii pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti sau Tribunalul Ilfov.